



**Universidade de Brasília (UnB)**

**Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Gestão Pública (FACE)**

**Departamento de Gestão de Políticas Públicas (GPP)**

**Especialização em Orçamento e Políticas Públicas (OPP)**

ROMÍRAMES SANTANA D'ABADIA MIZUNO

AVALIAÇÃO DAS INSCRIÇÕES DE DESPESAS EM RESTOS A PAGAR NO  
FINANCIAMENTO DA SAÚDE

Brasília, DF  
2020

ROMÍRAMES SANTANA D'ABADIA MIZUNO

AVALIAÇÃO DAS INSCRIÇÕES DE DESPESAS EM RESTOS A PAGAR NO  
FINANCIAMENTO DA SAÚDE

Trabalho de Conclusão de Curso (Avaliação)  
apresentado ao Departamento de Gestão de  
Políticas Públicas (GPP) da Faculdade de  
Economia, Administração, Contabilidade e  
Gestão Pública da Universidade de Brasília  
como requisito à conclusão da Especialização  
de Orçamento e Políticas Públicas (OPP).

Orientador:

Prof. Dr. Franco de Matos

Brasília, DF  
2020

## **RESUMO**

A saúde como um bem de todos, é um tema que exige discussão perene, principalmente no que tange às políticas públicas de saúde a serem adotadas pelos gestores públicos que possam equacionar o problema do financiamento das Ações e Serviços Públicos de Saúde (ASPS). Neste contexto, o presente estudo tem como objetivo contribuir para discussão sobre a avaliação de políticas públicas de saúde sobre aspectos do processo orçamentário brasileiro no que se refere à execução orçamentária e financeira das despesas com ASPS do Governo Federal, especificamente no que refere às implicações causadas pelo grande volume de despesas inscritas em Restos a Pagar (RP) para o financiamento das ASPS.

Palavras-chave: Avaliação; Políticas Públicas de Saúde; Restos a Pagar; Financiamento.

## **ABSTRACT**

Health as an asset for all, is a topic that requires perennial discussion, mainly with regard to public health policies to be adopted by public managers that they can solve the problem of financing of Public Health Actions and Services (ASPS). In this context, the present study aims to contribute to discussion on the evaluation of public health policies on aspects of the Brazilian budget process with regard to the budgetary and financial execution of expenses with ASPS from the federal government, specifically with regard to the implications caused by the large volume of expenses recorded in Remains Payable (RP) for its adequate financing.

Key-words: Evaluation, Public Health Policies; Remains Payable (RP); Financial.

## SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO.....	6
2. O PAPEL DO ORÇAMENTO NA GESTÃO DE POLÍTICAS PÚBLICAS .....	8
2.1. CONCEITOS E TIPOS DE ORÇAMENTO.....	9
2.2 CICLO ORÇAMENTÁRIO .....	11
2.3 EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA E FINANCEIRA.....	13
3. INTERDEPENDÊNCIA ENTRE EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA E FINANCEIRA E RESTOS A PAGAR.....	15
4. DESPESA PÚBLICA.....	19
5. REVISÃO LITERÁRIA E DO MARCO LEGAL A RESPEITO DO USO DA INSCRIÇÃO DE DESPESAS EM RESTOS A PAGAR .....	20
6. CONSIDERAÇÕES FINAIS .....	23
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS .....	25

## 1. INTRODUÇÃO

O SUS (Sistema Único de Saúde) reconhecido pela OMS (Organização Mundial de Saúde) como um sistema gratuito e universal, é uma conquista da população brasileira, contudo, para o alcance da prestação de um nível excelente de saúde, ofertado de forma equitativa, que garanta proteção adequada aos riscos (dengue, covid, febre amarela, entre outros) e com efetividade dos serviços — distribuídos nos 5.568 municípios e para cerca de 213 milhões de brasileiros — a existência de financiamento suficiente é condição imprescindível, conforme previsto na Carta Magna.

Alocar meios para garantir a sustentabilidade das ASPS tem sido um desafio para o Estado ao longo dos anos. Fato é que em 2017, dos 193 países integrantes da OMS, cerca de 81 deles destinavam um percentual maior de seus orçamentos e gastos públicos para saúde que o Brasil. (REVISTA PREVEN, 2020).

Mendes (2013), argumenta que no contexto histórico da saúde pública do Brasil, sempre houve o problema do financiamento que nunca foi suficiente para disponibilizar ações e, serviços de saúde universal, integral e adequada à população.

Frequentemente, discute-se que a dificuldade em designar recurso suficiente para ASPS reside nas falhas de gestão ocorridas durante a execução orçamentária e financeira dos orçamentos, devido ao grande volume de empenhos inscritos em restos a pagar, muitas vezes cancelados sem justificativa, fator que protela o pagamento de despesas decorrentes de anos anteriores e afeta a execução orçamentário-financeira do exercício presente (ALVES, 2011).

Nesta perspectiva e no contexto das novas institucionalidades, o Tribunal de Contas da União através do Acórdão nº 2523/2016, parecer prévio, aprovou as contas do presidente da República referentes ao exercício de 2015, com ressalva para as demonstrações contábeis da União, no que se refere à execução do orçamento da União e nas demais operações realizadas com recursos públicos federais, alegando má gestão dos recursos públicos com indicativo de desobediência à Constituição Federal, à Lei Complementar nº 101/00 e à Lei 4.320/1964.

O Acórdão nº 1.437/2020-TCU-Plenário, que aprovou a Prestação de Contas do Presidente da República (PCPR), referentes ao exercício de 2019, exarou recomendações em alerta aos órgãos do Poder Executivo Federal, solicitando informações sobre o consequente cancelamento dos restos a pagar não processados. Realidade é que, anualmente, o TCU durante a apreciação do relatório de apresentação das contas anuais do presidente da República, reiteradamente, acautela para a recorrente utilização por parte dos gestores

públicos, do uso indiscriminado da inscrição de despesas em RP e seus respectivos cancelamentos, alertando que essa prática poderá comprometer a programação orçamentária, financeira e o planejamento governamental.

É neste contexto que o objeto da avaliação se encaixa, qual seja: analisar e discutir aspectos da execução orçamentária e financeira do orçamento federal, que estão interferindo na adequada disponibilização de aporte financeiro às ASPS, no que se refere à prática denominada inscrição de empenhos em restos a pagar, a partir da descrição dos principais enfoques que envolvem o ciclo orçamentário, desde a fase de elaboração do orçamento, seus conceitos, legislação, controle, até a fase de sua execução, contendo a evolução das despesas inscritas em RP no período de 2008 a 2019 como parâmetro para a respectiva análise e por fim uma revisão da literatura a cerca do uso dos Restos a Pagar.

Não existe uma única concepção de avaliação, devido até mesmo pelo caminho evolutivo pelo qual o conceito vem percorrendo ao longo dos anos e às suas variantes interpretativas, metodológicas e finalísticas. Algumas conceituações sugerem a vinculação ao processo decisório, típico da “era de ouro” da avaliação, dando ênfase à reformulação de programas e políticas com base nos resultados das avaliações. Outras conceituações atribuem maior ênfase aos usos gerenciais dos dados coletados nas avaliações feitas pelos formuladores de políticas públicas. Contudo, para o objetivo desta pesquisa, entende-se como adequada a definição realizada por De Freitas Boullosa, segundo a qual:

A avaliação é um processo complexo que possui uma lógica própria, cujo nervo central é a chamada pesquisa avaliativa a chamada pesquisa avaliativa. A lógica avaliativa é produto do conjunto de valores, premissas avaliativas e vínculos contratuais que orientam e balizam o processo a ser desencadeado (incluindo o seu grau de participação). Cada avaliação tem a sua própria lógica que pode e deveria ser explicitada em processo particular de planejamento. (De Freitas Boullosa, 2017, p. 276)

Para que o objetivo proposto alcance êxito, a atenção ao método deve ser redobrada e, consonante com Howard (2011), métodos para a exposição de dados têm alta relevância moral, uma vez que seu correto emprego deve ser baseado nos padrões aceitos por profissionais comprometidos no campo da ciência. Fato que demonstra o envolvimento e responsabilidade do pesquisador para com as pessoas, para assim, ter a oportunidade de estabelecer uma conexão com os demais pesquisadores, no sentido de respeito às suas

opiniões e convicções, tendo em vista que ignorá-los, demonstra descaso, irresponsabilidade, arrogância e incompetência.

Nesse sentido, a avaliação pode ser considerada descritiva, com planejamento bem flexível, pois, de acordo com Gil (2002), busca-se promover uma visão multidisciplinar do objetivo para possibilitar melhor compreensão e maior maleabilidade, no sentido de dar espaço para formulação de hipóteses e de novos questionamentos.

A avaliação também tem uma tendência para a utilização simultânea dos métodos qualitativo e quantitativo, tendo em vista que de acordo com Alexandre *et al* (2016), esta correlação proporciona melhor percepção dos fenômenos sociais. A parte qualitativa da pesquisa baseia-se na revisão da literatura acerca das constantes inscrições de despesas em Restos a Pagar e, também, na base legal que fundamenta o trabalho. Já a parte quantitativa, que se ampara em números, está representada pelos dados orçamentários e financeiros, que serão comparados entre os anos de 2008 a 2019. Foram três fontes de dados: o portal SIGA BRASIL, os Relatórios Resumidos de Execução Orçamentária (RREO), do Ministério da saúde, extraídos do site do Tesouro Nacional, e o Sistema de Informações Financeiras - SIAFI.

O presente texto está estruturado, além desta introdução, em conformidade com as seguintes seções: Seção 2, são apresentados conceitos e tipos de orçamento, o papel do orçamento na gestão de políticas públicas, o ciclo orçamentário, a execução orçamentária e financeira a cargo do Ministério da Saúde a nível federal; Seção 3, apresentam-se quadros contendo a evolução das despesas inscritas em RP, no período de 2008 a 2019, para comparação e respectiva análise; Seção 4, realiza-se breve explanação sobre despesa pública e despesas de exercícios anteriores; Seção 5, faz-se uma revisão da literatura e do marco legal a respeito do uso dos Restos a Pagar; Seção 6, a última, traçam-se as considerações finais.

## **2. O PAPEL DO ORCAMENTO NA GESTAO DE POLÍTICAS PÚBLICAS**

Abreu e Câmara (2014), conceituam o orçamento como um instrumento estruturante de planejamento da ação governamental e equilíbrio das contas públicas, tendo em vista suas características teóricas, formais e históricas, fatores que possibilitam a análise da exequibilidade das políticas públicas e a melhor forma de alocá-las, sob a perspectiva econômica e política, devido ao seu caráter multidimensional; fatores que tornam o orçamento



de fundamental importância no que se refere ao estudo sobre a tomada de decisão em políticas públicas, levando-se em conta a questão orçamentária e financeira.

Na visão de Giacomoni (2002), o orçamento público brasileiro tem enfoque pluridimensional: administrativo, financeiro, planejamento, contábil, jurídico, econômico etc, visto que se reveste de instrumentos administrativos para prestar assistência ao Executivo nas etapas de planejamento, execução e controle.

A Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar 101 de 04 de maio de 2000) busca envolver a participação da população no processo orçamentário quando exige a realização de audiências públicas na fase de elaboração dos planos e orçamentos, na tentativa de chamar a atenção do cidadão para esta questão e assim possibilitar um melhor controle social e maior transparência no que se refere às ações do Estado.

Rezende e Cunha (2014) argumentam que no Brasil o orçamento público está legado ao segundo plano, tendo em vista o pouco interesse dispensado pelos cidadãos na análise e debate sobre as leis orçamentárias. O resultado desta situação é prejudicial, pois o orçamento é o principal instrumento de condução das atividades dos órgãos encarregados da execução das políticas governamentais. O cidadão precisa conhecer o processo orçamentário brasileiro para ter condições de pensar, refletir e criticar reflexivamente sobre o modo pelo qual o Estado, que é o condutor na implantação de políticas públicas, está alocando os recursos obtidos através da cobrança compulsória de impostos, para suprir a população em suas necessidades e anseios e, para tanto, tem como ferramenta a execução das finanças públicas.

Ainda nessa linha, Vasconcelos (2018) salienta que os atos dos gestores públicos em relação ao uso dos recursos, por eles administrados, têm grande relevância, seja pelo impacto de suas decisões na vida da população, seja pela necessidade de despertar a conscientização do cidadão.

Neste sentido, Matos (2003) reforça que o desenvolvimento de indicadores sociais, que são dados estatísticos sistematizados que se destinam a munir os poderes públicos e a sociedade civil de informações de ordem quantitativa e qualitativa a respeito da eficiência das políticas públicas (saúde) adotadas pelo Governo, são necessários como suporte para a tomada de decisão acerca da efetividade dos programas de Governo e também como base para futuros investimentos, pois acompanham a qualidade de vida da população.

## **2.1. CONCEITOS E TIPOS DE ORÇAMENTO**

O orçamento é uma ferramenta de planejamento de políticas públicas que contém a previsão da receita e a estimativa da despesa a ser realizada pelo Governo em um determinado exercício, no qual abrange a delimitação do montante de despesas que poderão ser executadas em cada parcela.

Como um instrumento de políticas públicas, é natural que a definição de orçamento venha sofrendo evolução e enforques ao longo do tempo, com o intuito de adequar-se às necessidades que vão surgindo. Nessa sequência, destacam-se os seguintes modelos: orçamento tradicional, orçamento moderno, orçamento por desempenho, orçamento base zero, orçamento participativo e orçamento programa.

Segundo Giacomoni (2002), o orçamento tradicional apresenta fortes características de um dispositivo disciplinador das finanças públicas, de controle político sobre o Executivo, com tendência liberal, e que tem como objetivo o equilíbrio financeiro através do controle dos gastos.

Ainda de acordo com Giacomoni (2002), com enfoque no abandono das características liberais, o orçamento moderno tem, como principal função, ser um instrumento da administração, com objetivo de assessorar o Executivo na programação, na execução e no controle do orçamento, característica essa que o tornou, ao longo do tempo, um mecanismo da política de fiscalização do Governo. Nota-se, a partir de então, um esboço na utilização do orçamento por desempenho com a preocupação nos sistemas de informação, com a mensuração dos custos e dos resultados, e com a preocupação em relação à eficiência da administração pública.

O orçamento por desempenho ou orçamento por resultados, segundo Cavalcante (2010), foi desenvolvido no âmbito da New Public Management (NPM), ou Nova Gestão Pública, e tem como enfoque menos controle e mais resultados nas avaliações das políticas públicas que servirão como parâmetro no processo de tomada de decisão pelos governantes e gestores públicos.

O orçamento base zero, de acordo com Pires e Mota (2006), tem como pressuposto a necessidade constante de análise por parte do gestor todas as vezes que houver necessidade de realização de despesa. Ou seja, o gestor deverá justificar detalhadamente suas atividades, necessidades, prioridades e recursos financeiros a serem utilizados a cada ciclo orçamentário. Nesse tipo de orçamento, as requisições partem de baixo para cima na estrutura organizacional e trabalha-se com pacotes de decisão para cada atividade ou operação de bens e serviços oferecidos à sociedade.

O orçamento participativo consiste em uma forma de alinhamento da estrutura existente entre a democracia representativa e a democracia participativa, fundamentada em quatro elementos: cessão da soberania pelos detentores do poder; reintrodução de elementos de participação a nível local; princípio da autorregulação soberana, cujas regras são definidas pelos próprios participantes, e ênfase às necessidades dos setores menos desprovidos da população. O modelo de orçamento participativo, segundo Avritzer (2003), mostra ser de difícil implementação pelo fato de englobar uma complicada engenharia de participação.

O orçamento programa é o atual modelo de orçamento utilizado no Brasil e tem como característica a integração entre o planejamento e a execução da ação governamental. Nesse tipo de orçamento, as ações que integram os programas orçamentários delimitam quais despesas podem ser executadas em cada parcela do orçamento, Machado Jr. (2012). Condizente com Vasconcelos (2018), a estrutura da programação orçamentária está delimitada em programas de trabalho, os quais contêm informações qualitativas e quantitativas, ou seja, físicas e financeiras. Sendo assim, o Decreto Lei nº 200/1967 estabelece que a cada ano o Executivo deverá elaborar um orçamento-programa que detalhará a etapa da programação plurianual que deverá ser executada no ano seguinte e que servirá de roteiro à execução coordenada da programação anual.

## **2.2 CICLO ORÇAMENTÁRIO**

O orçamento federal é composto por três peças: o Orçamento Fiscal, o Orçamento da Seguridade Social e o Orçamento de Investimento das Empresas Estatais Federais, salientando-se que o orçamento que financia as ações de saúde é o da Seguridade Social.

A base legal para elaboração do orçamento é estruturada pela Constituição Federal de 1988, que elenca os preceitos a serem seguidos: pela Lei nº 4.320/1964, que determina obediência à elaboração do orçamento aos seguintes princípios: especialização, exclusividade, equilíbrio, unidade, universalidade do orçamento bruto, periodicidade e da não afetação das receitas; pela Lei Complementar nº 101/2000, que estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, além de presumir a atuação planejada e transparente por parte dos três entes da federação, e as leis orçamentárias e os decretos publicados pelo Presidente da República após a aprovação do Legislativo.

Para Lunelli (2017), o orçamento público é uma espécie de planejamento público, aprovado em Lei, que contém o prognóstico da receita e a estimativa da despesa para

determinado período que, para tanto, envolve um complexo levantamento de dados das diversas áreas envolvidas em políticas públicas, como financeira, econômica, programática, estatística, orçamentária, entre outras, com o intuito de englobar todas as ações governamentais estipuladas para determinado período (geralmente, um ano).

Assim sendo, o orçamento Geral da União tem início com a elaboração de texto pelo Poder Executivo, contendo a programação orçamentária para o período, incluindo a estimativa de arrecadação das receitas federais para o ano seguinte e a autorização para a realização de despesas do Governo Federal. Ela deverá ser entregue ao Poder Legislativo para discussão, aprovação parcial ou total e conversão em lei.

O ciclo orçamentário como é constituído no Brasil através de um sistema integrado de planejamento-orçamento que visa à redução dos riscos de desvios, bem como possibilita a previsão de possíveis ajustes, segue a legislação específica que orienta o planejamento, a elaboração, a votação, a aprovação, a execução e também a prestação de contas. Assim sendo, é composto, conforme estabelecido pela CF, por três leis de iniciativa do Poder Executivo que serão aqui explicitadas.

A primeira é o Plano Plurianual (PPA), que é de grande relevância para a gestão orçamentário-financeira, tendo em vista que as despesas que não estiverem nele previstas, serão consideradas não autorizadas, irregulares e danosas ao patrimônio público. O PPA deverá ser elaborado no primeiro ano de Governo e encaminhado para sanção até o dia 31 de agosto; abrange as ações governamentais e definição das diretrizes, prioridades e metas para a gestão, tem amplitude quadrienal. A duração e validade do PPA, segundo Machado (2002), tem como objetivo a avaliação das ações que fazem parte do planejamento do governo anterior, e assim oferecer a opção de dar sequência aos projetos que efetivamente possam trazer benefícios para a administração pública.

A segunda, a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO), que antecede a Lei Orçamentária Anual (LOA) e que define quais são os objetivos e as metas prioritários que serão executados pelo Governo em cada ano fiscal, tão como, o anexo de Metas Fiscais, que aponta a meta de resultado primário para o exercício a que se refere e aos dois subsequentes. Desta forma, a LDO busca conciliar a LOA com os objetivos previstos no PPA. O Projeto de Lei de Diretrizes Orçamentárias deve ser enviado pelo Poder Executivo ao Congresso Nacional até o dia 15 de abril de cada ano.

A terceira, a Lei Orçamentária Anual, que contém a estimativa das receitas e a fixação das despesas do Governo, é elaborada anualmente pelo Poder Executivo para execução no ano

seguinte com vistas à concretização do que foi estabelecido no PPA, e deve obediência ao que foi determinado na LDO em relação às ações a serem executadas, com o intuito de alcance aos objetivos determinados. A LOA é separada por temas, como saúde, educação, entre outros. Nela devem estar compreendidos o orçamento fiscal, o orçamento de investimentos das empresas estatais e o orçamento da seguridade social, que provê financiamento para as ações e serviços públicos de saúde. O Governo Federal deverá encaminhar o Projeto da Lei Orçamentária Anual ao Congresso Nacional até o dia 31 de agosto de cada ano para votação e aprovação pelo Poder Legislativo até o final de cada legislatura, contendo mensagem do Presidente da República e também plano no qual é feita uma análise sobre a situação econômica do país e suas expectativas.

## **2.3 EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA E FINANCEIRA**

Após a fase de aprovação do Projeto da Lei Orçamentária Anual pelo Poder Legislativo, o orçamento é encaminhado ao Poder Executivo para sanção do Presidente da República e para ser transformado em lei. Daí em diante, passa-se para a fase de execução da LOA, que só deverá ser iniciada após publicação do Decreto de Execução Orçamentária e Financeira e dos Restos a Pagar pelo presidente da República, no caso do orçamento federal da união. Os Decretos de Programação Orçamentária e Financeira são importantes, tendo em vista que estabelecerão a programação orçamentária e financeira para o exercício, delimitando o valor total dos empenhos a serem efetivados em cada parcela, de forma equilibrada e convergente à previsão e à disponibilidade de caixa para, desse modo, tornar possível o atingimento da meta de Resultado Primário.

O Fundo Nacional de Saúde (FNS), constituído pelo Decreto Nº 64.867, de 24 de julho de 1969, é o gestor financeiro dos recursos destinados ao Sistema Único de Saúde (SUS) na esfera federal. Sendo assim, é através da Coordenação Geral de Execução Orçamentária e Financeira (CGEOFC) que ocorrem as atividades de coordenação e orientação a respeito da execução orçamentária, financeira e contábil, no nível central e nas unidades descentralizadas. Dessa maneira, cabe à CGEOFC a tarefa de empenhar no Grupo Natureza de Despesa (GND) três (custeio) ou quatro (capital) as despesas contidas na LOA, demandadas pelas seis secretarias finalísticas, consoante à ação característica de cada área responsável pelas políticas públicas de saúde do Ministério da Saúde: Secretaria de Atenção Primária à Saúde (SAPS), Secretaria de Atenção Especializada à Saúde (SAES), Secretaria de Ciência, Tecnologia, Inovação e Insumos Estratégicos em Saúde (SCTIE), Secretaria de Vigilância em Saúde

(SVS), Secretaria Especial de Saúde Indígena (SESAI) e Secretaria de Gestão do Trabalho e da Educação da Saúde (SGETS), cujas ações programáticas e conforme a Portaria nº 3.992, de 28 de dezembro de 2017 pertencem aos seguinte níveis de atenção:

<b>I - Custeio das Ações e Serviços Públicos de Saúde:</b>
a) Atenção Básica
b) Atenção de Média e Alta Complexidade Ambulatorial e Hospitalar
c) Assistência Farmacêutica
d) Vigilância em Saúde
e) Gestão do SUS
<b>II - Investimento na Rede de Serviços Públicos de Saúde:</b>
a) Atenção Básica
b) Atenção Especializada
c) Vigilância em Saúde
d) Gestão e desenvolvimento de tecnologias em Saúde no SUS
e) Gestão do SUS

Elaborada pela autora

Fonte Portaria nº 3.992, de 28/12/17

O repasse financeiro aos Fundos Estaduais, Municipais e do Distrito Federal são efetivados na modalidade Fundo a Fundo, conforme previsão contida no Decreto nº 1.232, de 30 de agosto de 1994, e na forma de blocos de financiamento: I - Bloco de Manutenção das Ações e Serviços Públicos de Saúde; e II - Bloco de Estruturação da Rede de Serviços Públicos de Saúde, conforme estabelecido na Portaria nº 828, de 17 de abril de 2020.

Fernandes (2004) considera a execução orçamentária um ato preparatório necessário à realização da despesa que consiste na materialização dos créditos orçamentários consignados na Lei Orçamentária Anual, que se concretiza na efetivação do empenho da despesa através da denominada Nota de Empenho (NE). Tratando-se de despesas com ASPS, que são tipificadas através das disposições contidas nos artigos 196 e 198, § 2º, da Constituição Federal, na Lei nº 8080/90, na Resolução CNS no 322/2003 e na Lei Complementar 141/2012, podem ser empenhadas no Grupo Natureza de Despesa (GND) 3 para custeio ou 4 para as despesas de capital, nas modalidades 31/35 para os Estados e 41/45 para os Municípios, em se tratando de Fundo a Fundo.

Pereira (2017) acentua a necessidade de uma gestão pública responsável, principalmente no que tange a uma eficiente administração das finanças públicas, pautada na responsabilidade e transparência dos dados financeiros, orçamentários e patrimoniais dos entes públicos.

### 3. INTERDEPENDÊNCIA ENTRE EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA E FINANCEIRA E RESTOS A PAGAR

**Figura 1 -Execução Orçamentária das ASPS entre os Exercícios de 2008 a 2019**

R\$ milhões

Ano Empenho	Dotação Inicial (A)	Dotação Atualizada (B)	Mínimo para Aplicação em ASPS (C)	Valor Empenhado em ASPS no Ano (D)	RP Inscritos - Processados e Não-Processados (E)	RP Cancelador até o presente (F)	Saldo Cumprimento do Mínimo: (Q) = (C - D - F)	Diferença entre Dotação Autorizada e Valor Empenhado (H) = (B - D - F)
2008	48.587.783	51.279.029	48.561.056	48.678.681	5.685.001	1.167.229	-1.049.604	3.767.577
2009	54.838.631	59.691.607	54.963.099	58.281.095	8.568.041	1.710.027	1.607.969	3.120.539
2010	61.721.723	64.419.021	61.230.118	61.976.698	6.280.781	1.074.093	-327.513	3.516.416
2011	71.479.112	74.678.303	72.128.481	72.356.648	8.415.641	1.227.628	-999.461	3.549.283
2012	85.513.925	89.175.025	79.512.720	80.073.777	8.534.459	1.323.883	-762.826	10.425.131
2013	89.483.150	90.161.494	82.912.830	83.053.256	7.642.873	927.436	-758.192	8.035.674
2014	95.739.443	97.587.386	91.614.082	91.898.531	7.136.587	944.500	-535.383	6.633.355
2015	110.924.323	110.043.689	98.308.994	100.054.862	7.880.322	538.853	1.207.015	10.527.680
2016	108.984.083	109.921.383	93.710.704	106.235.537	7.786.502	600.344	11.924.489	4.286.190
2017	115.309.019	117.336.644	109.088.149	114.700.610	14.124.981	724.408	4.888.053	3.360.442
2018	118.655.385	117.704.518	112.360.793	116.820.887	11.768.360	307.814	4.152.280	1.191.445
2019	118.912.494	123.307.405	117.293.432	122.269.918	11.017.404	124.244	4.852.242	1.161.731
<b>TOTAL</b>	<b>1.080.149.071</b>	<b>1.105.305.504</b>	<b>1.021.684.458</b>	<b>1.056.400.500</b>	<b>104.840.952</b>	<b>10.670.459</b>	<b>24.199.069</b>	<b>59.575.463</b>

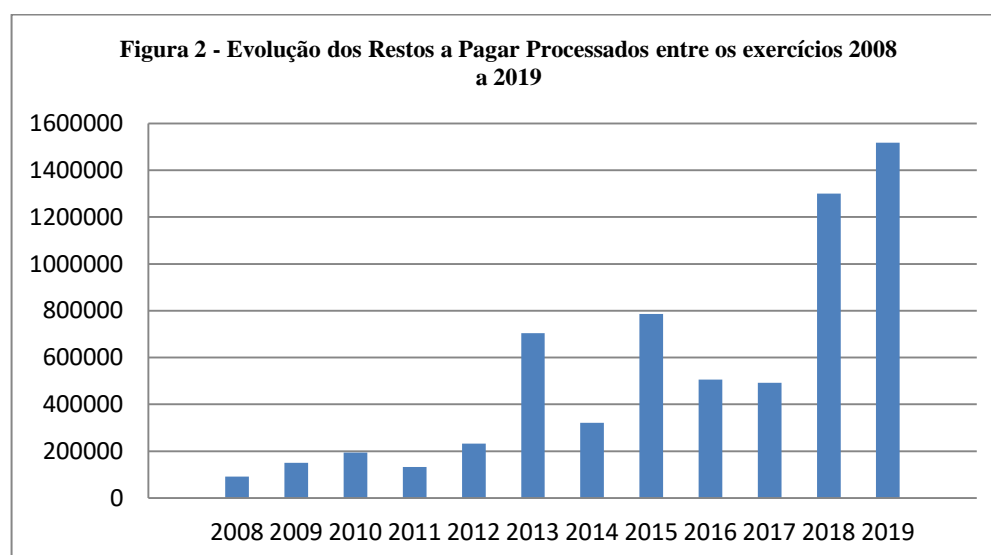
Fonte: Gráfico adaptado pela autora com informações extraídas do Relatório Resumido de Execução Orçamentária do Tesouro Nacional.

A Figura 1 aponta que o total de despesas autorizadas pelo Congresso Nacional, por meio da Lei Orçamentária Anual (LOA), (coluna B), excedeu o valor mínimo a ser aplicado em ASPS (coluna C) em toda a série. Contudo, não foram cem por cento empenhadas (coluna D). Consequentemente, não atingiram o mínimo constitucional (coluna Q) em seis dos 12 anos analisados. A diferença entre despesas autorizadas (coluna B) e empenhadas (coluna D) até 2011 foi, em média, de 5,64% e quase dobrou em 2012 (11,65%), entre 2013 e 2015 mantiveram em 8,37%, e a partir de 2016 sofreram queda, permanecendo com média de

(2,12%). Percebe-se um desalinhamento entre o montante autorizado pela LOA e o que de fato foi aplicado em ASPS a cada ano. Isso demonstra a necessidade de maior aproximação entre as áreas de planejamento e de execução das políticas públicas de saúde, tendo em vista que esse distanciamento dificulta a coordenação entre as partes que são necessariamente complementares e carecem de alinhamento contínuo. Para Teixeira (2016), a correta gestão pública, pautada em uma execução orçamentária e financeira eficiente, advém da integração coerente entre o que foi planejado e o que será de fato realizado, tendo como referência os valores e limites fixados em lei.

#### **- Evolução dos restos a pagar entre os exercícios de 2008 a 2019**

Os RPP foram utilizados da seguinte forma:



Fonte: Gráfico adaptado pela autora com informações extraídas do Relatório Resumido de Execução Orçamentária do Tesouro Nacional.

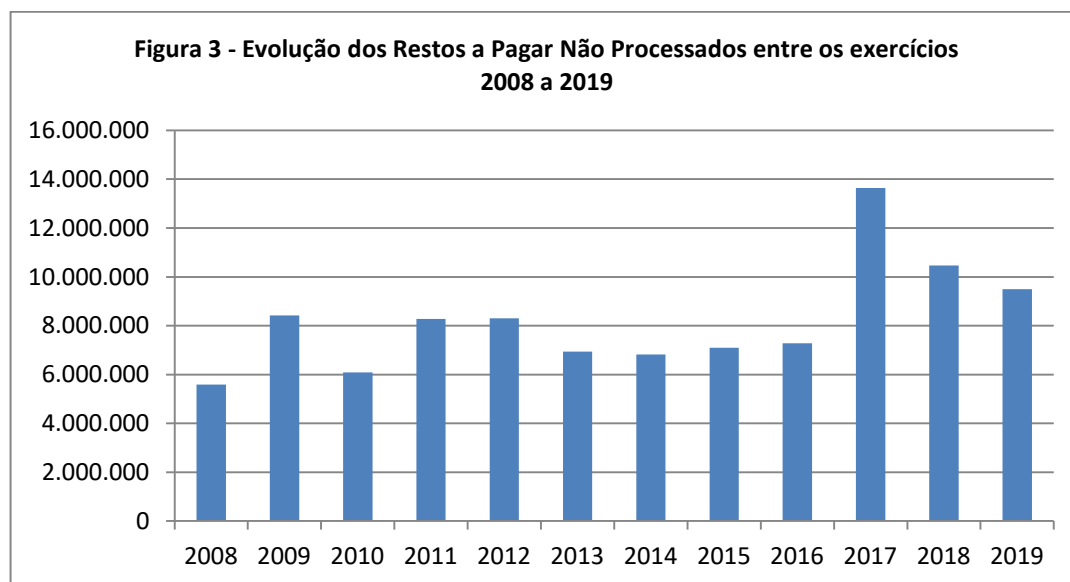
O exercício de 2019 se destaca com o maior volume de RPP, com montante de mais de 1 bilhão de reais, sendo quase o dobro do registrado no exercício de 2008.

Os dados acima mencionados sugestionam a assunção de despesas cada vez mais perto do término dos exercícios financeiros, e como consequência, não há tempo hábil para quitá-las no mesmo ano, o que reflete a necessidade de busca de melhores modelos e ferramentas de planejamento estratégico por parte dos gestores públicos. Como salienta DE LIMA (2014), não há que se buscar modelos adaptados das organizações privadas — tendo em vista que tal prática já se mostrou ineficiente, deve-se entender que cada organização é única e cada qual tem sua especificidade. As organizações públicas se distinguem das demais por corporificar



preceitos constitucionais, e assim têm o dever de oferecer direitos na forma de serviços, mas que sejam de qualidade e que supram as carências da população.

Os restos a pagar não processados foram utilizados seguinte forma:



Fonte: Gráfico adaptado pela autora com informações extraídas do Relatório Resumido de Execução Orçamentária do Tesouro Nacional.

O volume das inscrições em RPNP vem crescendo desde 2008, sendo possível verificar uma certa estabilidade entre os anos de 2013 a 2016. Contudo, no exercício de 2017, sofre aumento significativo.

Na análise de Aquino e Azevedo (2017), as duas formas de Restos a Pagar são um obstáculo para o regime fiscal. Contudo, os RPNP são mais problemáticos, visto que eles não circulam no orçamento regular, e o que deveria ser uma exceção se tornou uma regra, em razão de sua frequente utilização. No caso do SUS, as consequências dos RP ainda são mais alarmantes, porque geram uma eminente capacidade para “calote institucional”.

Uma das possíveis causas para o elevado volume de inscrições em RPNP seria o contingenciamento que bloqueia as dotações orçamentárias ao longo do ano e força a execução orçamentária e financeira para o final do ano, no período de sua liberação, não restando, portanto, tempo hábil para efetivação do repasse financeiro. Esse fator só reforça a tese da necessidade de um sistema de gestão de custo e governança para a administração pública.

A figura 4 mostra a evolução dos Restos a Pagar (Processados e Não Processados) entre os exercícios de 2008 a 2019

R\$ milhões

Ano de empenho dos RP	RP Inscritos Processados (A)	RP Inscritos Não Processados (B)	Total RP Inscritos (Processados e Não Processados) (C = A + B)	RP Cancelados até o Presente (D)	RP Pagos (E)	RP a Pagar (F = C - D - E)
<b>2008</b>	92.209	5.592.792	5.685.001	1.167.229	4.479.571	38.201
<b>2009</b>	150.921	8.417.120	8.568.041	1.710.027	6.766.888	91.126
<b>2010</b>	193.654	6.087.127	6.280.781	1.074.093	5.031.974	174.714
<b>2011</b>	133.040	8.282.601	8.415.641	1.227.628	7.003.443	184.570
<b>2012</b>	232.570	8.301.889	8.534.459	1.323.883	6.986.684	223.892
<b>2013</b>	704.675	6.938.198	7.642.873	927.436	6.548.772	166.665
<b>2014</b>	321.405	6.815.182	7.136.587	944.500	5.994.617	197.470
<b>2015</b>	785.940	7.094.382	7.880.322	538.853	7.109.960	231.509
<b>2016</b>	506.569	7.279.933	7.786.502	600.344	6.489.053	697.105
<b>2017</b>	491.618	13.633.363	14.124.981	724.408	12.058.851	1.341.722
<b>2018</b>	1.300.846	10.467.514	11.768.360	307.814	9.956.648	1.503.898
<b>2019</b>	1.517.227	9.500.177	11.017.404	124.244	8.383.128	2.510.032
<b>Total</b>	<b>6.430.674</b>	<b>98.410.278</b>	<b>104.840.952</b>	<b>10.670.459</b>	<b>86.809.589</b>	<b>7.360.904</b>

Fonte: Gráfico adaptado pela autora com informações extraídas do Relatório Resumido de Execução Orçamentária do Tesouro Nacional.

Observa-se que as inscrições em Restos a Pagar para as ASPS mantiveram uma média de crescimento de 36,86% entre os anos de 2008 e 2016, sendo que em 2017 atingiram o patamar de R\$ 14 bilhões, o que representou um avanço de cerca de 148,46% em relação aos RP inscritos em 2008. Já a média de crescimento ocorrida entre os anos de 2017 a 2019 foi de 116,42%, patamar que basicamente triplicou nos últimos três anos, em relação aos primeiros oito anos.

Outra importante constatação se faz quando são analisados os períodos de referência dos RP existentes em 2019 (coluna F). Verifica-se pendência RP reinscritos relativos a empenhos de 2008. Parte das despesas inscritas como RP foi cancelada ao longo dos anos

(coluna D), sendo de 2008 a 2012 os anos de maior cancelamento, período em que a Lei Complementar nº 141/2012 ainda não havia sido publicada.

#### 4. DESPESA PÚBLICA

Condizente com Piscitelli e Timbó (2012), a despesa pública pode ser definida como a retirada de aporte financeiro das contas públicas de forma abrupta ou com constatação de obrigação assumida.

Para Alves (2015), a programação das despesas públicas pode ser definida como o próprio plano de ação do Governo que visa destinar aporte financeiro para consecução de suas variadas funções, como é o caso da saúde. A lisura e a divulgação sobre o planejamento e execução da despesa pública são imprescindíveis ao controle social e *accountability* da atividade estatal.

Acompanhando o Manual Técnico do Orçamento (2020), a estrutura da programação orçamentária é instituída por programas de trabalho que contêm informações sobre as despesas, que podem ser qualitativas e quantitativas, sejam físicas ou financeiras. Já quanto à categoria econômica, as despesas podem ser:

CÓDIGO	CATEGORIA ECONÔMICA	DESCRIÇÃO
3	Despesas Correntes	Despesas que não contribuem, diretamente, para a formação ou aquisição de um bem capital (compra de material e medicamento, pagamento de salários, manutenção de Unidades de Saúde).
4	Despesas de Capital	Despesas que contribuem, diretamente, para a formação ou aquisição de um bem capital (construção de hospital, UPA, aquisição de tomógrafo)

Elaborado pela autora

Fonte Manual Técnico do Orçamento 2020 com adaptações

Assim sendo, a Lei nº 4.320/1964 estabelece que a execução das despesas deverá ocorrer em três fases: empenho, liquidação e pagamento. Essa lei determina em seu Art. 58 que o empenho é um ato proveniente de autoridade competente que cria para o Estado a obrigação de pagamento resultante ou não de cumprimento de condição, SILVA, NEVES,

CAMPOS & VASCONCELLOS (2014). É importante destacar que é na fase do empenho que ocorre a utilização do crédito orçamentário. A nota de empenho é a forma utilizada para o registro das operações no que envolvam despesas orçamentárias realizadas pela Administração Pública. O lançamento da denominada despesa (nota de empenho) é efetivado por meio do Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal – SIAFI, no qual é gerado um documento contendo o ano, o número do documento (NE) e os demais dados orçamentários correspondentes.

Os empenhos podem ser efetivados em três modalidades:

1. Ordinário: ocorre quando já se sabe qual o valor a ser pago, e o pagamento deve ser em uma só vez;
2. Global: ocorre quando já se sabe qual o valor a ser pago, e o pagamento deve ser efetuado parceladamente;
3. Por estimativa: ocorre quando não se sabe qual o valor a ser pago.

Convém frisar que nem toda execução orçamentária corresponde a uma realização financeira no mesmo exercício, tendo em vista que algumas despesas são empenhadas em um exercício e só serão pagas em outros, situação dos Restos a Pagar. Sendo assim, o registro da execução orçamentária da despesa, emissão da nota de empenho, refere-se ao exercício do crédito orçamentário que lhe deu origem, mesmo que a liquidação e o pagamento da despesa ocorram em exercícios posteriores.

A liquidação representa a segunda fase da despesa pública, que se traduz na constatação do direito adquirido pelo credor, após a comprovação do fornecimento do material ou da prestação do serviço, conforme previsto no Art. 63 da Lei nº 4.320/64.

Segundo Silva (2014), a última fase da despesa, o pagamento, encontra-se prevista no Art. 64 da Lei nº 4.320/64 e representa a transferência dos recursos financeiros para o fornecedor, como forma de pagamento pelo material fornecido ou serviço prestado.

## **5. REVISÃO LITERÁRIA E DO MARCO LEGAL A RESPEITO DO USO DA INSCRIÇÃO DE DESPESAS EM RESTOS A PAGAR**

A Lei Complementar nº 4.320/64, define como “Restos a Pagar”, as despesas empenhadas, porém, não pagas, até o dia 31 de dezembro do corrente ano, diferenciando as processadas das não processadas. Albuquerque, Medeiros e Feijó (2008), esclarecem que as despesas são inscritas como Restos a Pagar Processados (RPP) quando os bens ou serviços

tenham sido entregues, mas, o pagamento ao credor ainda não tenha sido cumprido, o que significa que, o segundo estágio da despesa e a liquidação, já tenha ocorrido. Já as despesas inscritas como Restos a Pagar Não Processados (RPNP), ao final do exercício financeiro, são as despesas que tenham sido apenas empenhadas, mas que não tenham sido liquidadas e nem pagas.

Nessas condições, ressalta-se que, no Brasil, tornou-se prática dos gestores públicos a constante inscrição de despesas em Restos a Pagar (RP), sejam processados ou não processados. Essa medida encontra-se prevista na Lei nº 4.320/1964. Entretanto, de acordo com Silva (2008) e Vasconcellos (2018), o seu uso desmoderado tem causado preocupação por parte dos vários segmentos da sociedade, tendo em vista o desequilíbrio financeiro que vem causando nas contas públicas.

Vieira (2016), ressalta que esta questão vem sendo constantemente debatida pelo Conselho Nacional de Saúde, que expressa preocupação com a situação, visto que, para fiscalização do cumprimento do mínimo constitucional, observa-se o montante de despesas empenhadas, contudo, nota-se grande volume de empenhos que ao final do ano são inscritas em Restos a Pagar, mas que posteriormente são cancelados. Haja vista, que a Lei Complementar nº 141/2012, que determina reposição para os valores cancelados, só tenha sido publicada no ano de 2012. Constata-se, então que, na prática, os valores foram computados para fins de aplicação do mínimo em ASPS, mas não se traduziram em ações e efetivos serviços de saúde.

Cabe evidenciar, que na Lei Complementar nº 4.320/64 não há previsão sobre o prazo de vigência dos RP, desta forma, o Decreto nº 93.872/2976, alterado pelo Decreto nº 7.654/2011, determina que a dívida passiva da União com RP prescreve em cinco anos, todavia, abre algumas exceções, como é o caso da saúde. Nesse contexto, Vieira e Santos (2018) salientam que o orçamento destinado à saúde tem características peculiares, no que se refere ao prazo de validade dos RP, e ao grande volume de descentralizações orçamentárias destinadas aos estados e municípios.

O Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP, 2017), afirma que o reflexo desse procedimento contábil denominado Restos a Pagar pode trazer alteração no orçamento público, pelo fato de haver grande volume de empenhos inscritos nesta situação.

Na visão de Alves (2011), o grande volume de Restos a Pagar ocorre devido a uma manobra conservadorista do Governo que com o intuito de alcançar a meta de superávit primário, o mais rápido possível, contingencia a dotação orçamentária programada para o

exercício, que deveria ser executada ao longo do ano, e somente a disponibiliza em dezembro, quando resta pouco tempo para fechamento do exercício, desta forma, obriga o gestor a acelerar o processo de efetivação dos empenhos e, muitas vezes, através de contratações sem um mínimo de planejamento, antes que o ano acabe. Tal conduta é classificada pela literatura internacional de *march madness*, que se caracteriza pela concentração de despesas no último trimestre do ano, e que favorece a execução orçamentária de forma inábil e ineficiente.

Peixoto e Peixoto (2017) argumentam que o pagamento dos RP não deveria atingir o conjunto financeiro dos exercícios subsequentes, dado que, o aporte financeiro correspondente deveria ser disponibilizado com recursos financeiros originários dos exercícios em que os empenhos foram emitidos, nesse caso, corroboraria com maior equilíbrio das contas públicas.

Castro (2011) atenta que o denominado “orçamento de restos a pagar” guarda relação intrínseca entre investimentos públicos e ciclo eleitoral, visto que os governos tendem a realizar reservas orçamentárias (empenhos de recursos) nos anos não eleitorais e que somente serão executados nos anos eleitorais.

Rezende e Cunha (2014) afirmam que os problemas relativos à execução orçamentária resultam do uso desregrado da inscrição em restos a pagar, pelos gestores públicos, com a presunção de geração de resultados superavitários hipotéticos nas respectivas prestações de contas.

Nessa linha de pensamento, Aquino e Azevedo (2017) depreendem que o Governo, na tentativa de alcançar o superávit primário, utiliza-se do expediente de não pagamento das despesas primárias no final do ano, para assim inscrevê-las em restos a pagar; criando, desse modo, uma espécie de poupança não financeira.

Tendo em vista os fatos mencionados, Rezende e Cunha (2005) acautelam que há severa necessidade de reforma do processo orçamentário brasileiro, tendo em vista que os governos vêm utilizando de artifícios para criar fontes excepcionais de receita para administrar os conflitos existentes entre agendas social, macroeconômica e política do Governo. Neste seguimento, a inscrição de saldos de empenhos em restos a pagar é a forma encontrada para alcançar a meta de superávit primário e ainda assegurar a manutenção das atividades em curso, resguardando o quantitativo orçamentário executado para subvencionar as projeções para o planejamento dos futuros orçamentos.

## 6. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Esta pesquisa teve como objetivo analisar e discutir aspectos da execução orçamentária e financeira do orçamento federal que estão interferindo na adequada disponibilização de aporte financeiro às ASPS, no que se refere à prática denominada inscrição de empenhos em restos a pagar. Para isso, foi tomada como ponto de partida não somente a descrição dos principais enfoques que envolvem o ciclo orçamentário, desde a fase de elaboração do orçamento, como também seus conceitos, legislação e controle, até a fase de sua execução. Assim, buscou-se demonstrar, por meio da comparação dos dados orçamentários e financeiros coletados para o período de 2008 a 2019, que foi possível verificar o constante contratempo que o Estado vem enfrentando na tentativa de executar suas despesas de acordo com o planejado e aprovado na LOA. Dessa forma, a cada exercício, um volume maior de despesas é inserido nas contas de RP e protelado para cumprimento em exercícios posteriores, ou até mesmo cancelado. Dessa forma, a entrega pelo Estado de ações e serviços de saúde resta comprometida e prejudicada. Logo, ao executar programas de orçamentos anteriores, as políticas sociais atuais não são atendidas com eficiência, prejudicando a qualidade dos serviços públicos implementados, fato que demonstra certa ausência de controle da execução orçamentária e financeira por parte dos gestores públicos.

Ainda neste sentido, MAIELLO, BRITTO & VALLE (2018), observam que no Brasil há um distanciamento geográfico e também cultural que separa as principais instâncias de governo formuladoras das políticas, e de saúde no âmbito nacional e as instâncias executoras, outro aspecto que impacta negativamente no gerenciamento mais adequado do SUS.

A Lei Complementar nº 101, de 4 de maio 2000, preconiza no parágrafo terceiro, Art. 50, que a Administração Pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial. Nota-se, entretanto, que referido sistema ainda não foi adotado na maioria das organizações públicas.

Diante dos fatos, Dantas (2014) alerta que a participação do orçamento público na economia brasileira é de grande relevância e como preconiza a Lei Complementar nº 101/2000 cotejar sistema de governança de gestão de custos, próprio para organizações complexas, cuja forma de financiamento seja ex-ante, característicos do setor público, que seja robusto conceitualmente e de fácil operacionalização, de forma que envolva todos os usuários da organização, que possa melhorar a tomada de decisão dos gestores e aumentar a produtividade, a partir de um modelo conceitual com capacidade para oferecer uma medida de

avaliação comparativa para as informações de dados de custos que deverão circular de forma horizontal e vertical, de modo a subsidiar a gestão em todos os níveis da organização, ou seja, nível estratégico, tático e operacional.

A expressiva falta de preparo por parte dos gestores em lidar com as intempéries advindas da administração pública, situação que os obriga a agir proativamente, buscando conhecer melhor a complexidade do Estado para poder conduzir-se estrategicamente. Nesse sentido, faz-se necessário que o gestor busque ferramentas que estabeleçam estratégias plausíveis para continuidade da entrega de serviços públicos de qualidade e com celeridade. De Lima Lúcio e Dantas (2018), destacam que a metodologia “Gestão Pública para o Desenvolvimento — Instrumentos e Sócio Tecnologias para Governos” — (GPDes), mostra-se pertinente para propiciar tal propósito, tendo em vista que ela é fundada na *Public Intelligence* (PI), cujo planejamento reflete as especificidades do setor público. Para tanto, objetiva a oferta de informações de boa qualidade que circulem em todos os níveis da organização para maior suporte que na tomada de decisão. Com proposições da PI busca desenvolver capacidades organizacionais de coordenação, articulação e integração com vistas à formação de gestores sob o ponto de vista da transversalidade e intersetorialidade nos procedimentos e processos que envolvem a gestão pública.

A participação da população, a maior usufrutuaría das decisões estatais, mostra-se ainda incipiente no processo orçamentário brasileiro, fato que enfraquece o sistema de governança, apesar de se constatar relevante esforço por parte da sociedade civil, no sentido de adquirir maior controle social em relação às contas públicas. Freitas Boullosa (2017) adverte que atualmente avalia-se em maior proporção, mas nota-se que os ganhos quantitativos se sobrepõem aos ganhos qualitativos, fato que demonstra limitado entendimento útil acerca da real utilidade dos conhecimentos avaliativos e de monitoramento produzidos. Essa espécie de automatização da avaliação e do monitoramento pode ser traduzida em resultados fictícios e de pouca utilidade social. Nesse sentido, é necessário resignificar o objetivo da avaliação como um processo de aprendizagem, de monitoramento dos resultados e inovação.



## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ABDAL, Alexandre et al. Métodos de Pesquisa em Ciências Sociais: bloco qualitativo. São Paulo: Sesc/CEBRAP, 2016.

ABREU, Cilair Rodrigues de; CÂMARA, Leonor Moreira. O orçamento público como instrumento de ação governamental: uma análise de suas redefinições no contexto da formulação de políticas públicas de infraestrutura. *Revista de Administração Pública*, v. 49, n. 1, p. 73-90, 2015.

ALBUQUERQUE, C.; MEDEIROS, M.; FEIJÓ, P. H. Gestão de finanças públicas. 2. ed. Brasília: Gestão Pública Editora e Treinamentos, 2008

ALVES, Diego Prandino. Carry-over: a flexibilização do princípio da anualidade orçamentária como indutora da qualidade do gasto público e da transparência fiscal. 2011. 46f. Finanças públicas — XVI Prêmio Tesouro Nacional de monografias. [S.l.], 2011.

ALVES, Gustavo Henrique Tardelli. O Orçamento Federal entre a realidade e a ficção: um desafio à transparência da despesa pública no Brasil. 2015.

AQUINO, André Carlos Busanelli de; AZEVEDO, Ricardo Rocha de. Restos a pagar e a perda da credibilidade orçamentária. *Revista de Administração Pública*, v. 51, n. 4, p. 580-595, 2017.

AVRITZER, Leonardo. O orçamento participativo e a teoria democrática: um balanço crítico. A inovação democrática no Brasil. São Paulo: Cortez, p. 13-60, 2003

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília, DF: Presidência da República, 2016.

BRASIL. Decreto nº 1.232, de 30 de agosto de 1994. Dispõe sobre as condições e a forma de repasse regular e automático de recursos do Fundo Nacional de Saúde para os fundos de saúde estaduais, municipais e do Distrito Federal, e dá outras providências. *Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Poder Executivo*, Brasília, DF, 30 ago. 1994.

BRASIL. Decreto nº 7.654/2011, de 23 de dezembro de 2011. Altera o Decreto nº 93.872, de 23 de dezembro de 1986, que dispõe sobre a unificação dos recursos de caixa do Tesouro Nacional, atualiza e consolida a legislação pertinente, e dá outras providências. *Diário Oficial da República Federativa do Brasil Poder Executivo*, Brasília, 23 de dezembro de 2011.

BRASIL. Decreto nº 9.428/18, de 28 de junho de 2018. Altera o Decreto nº 93.872, de 23 de dezembro de 1986, para dispor sobre despesas inscritas em restos a pagar não processados. *Diário Oficial da República Federativa do Brasil Poder Executivo*, Brasília, 28 de junho de 2018.

BRASIL. Decreto nº 93.872/2976, de 23 de dezembro de 1986. Dispõe sobre a unificação dos recursos de caixa do Tesouro Nacional, atualiza e consolida a legislação pertinente e dá outras providências. *Diário Oficial da República Federativa do Brasil Poder Executivo*, Brasília, DF, 23 de dezembro de 1986.

BRASIL. Decreto nº200/1967, de 25 de fevereiro de 1967. Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências. Diário Oficial da República Federativa do Brasil Poder Executivo, Brasília, 25 de fevereiro de 1967.

BRASIL. Decreto nº64.867, de 24 de junho de 1969. Institui o Fundo Nacional de Saúde (FNS), vinculado ao Ministério da Saúde e dá outras providências. Diário Oficial da República Federativa do Brasil Poder Executivo, Brasília, 25 de julho de 1969.

BRASIL. LC nº 141, de 13 de janeiro de 2012. Institui, nos termos do § 3 do art. 198 da Constituição Federal: Diário Oficial da União, Brasília, 13 jan. 2012.

BRASIL. Lei 4320, de 17 de março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Diário Oficial da União. Brasília, 17 mar. 1964.

BRASIL. Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Diário Oficial da União. Brasília, DF, 4 de maio de 2000.

BRASIL. Portaria nº 3.992, de 28 de dezembro de 2017. Altera a Portaria de Consolidação nº 6/GM/MS, de 28 de setembro de 2017, para dispor sobre o financiamento e a transferência dos recursos federais para as ações e os serviços públicos de saúde do Sistema Único de Saúde. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, 28 set. 2017.

BRASIL. Portaria nº 828, de 17 de abril de 2020. Altera a Portaria de Consolidação nº 6/2017/GM/MS, para dispor sobre os Grupos de Identificação Transferências federais de recursos da saúde. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, 17 abr. 2020.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. Acórdão nº 1.437/2020, Plenário. Relator: Ministro Bruno Dantas. Sessão de 10/06/2016. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 10 jun. 2016.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. Acórdão nº 2523/2016, Plenário. Relator: Ministro José Múcio Monteiro. Sessão de 5/10/2016. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 5 out. 2016.

CARNEIRO, Dayse Karenine de Oliveira. Inovação no processo de compra de medicamentos: estudo de caso do Ministério da Saúde. 2016.

CASTRO, Daniel. Como anda o investimento público no Brasil? Comunicados do Ipea, Comunicadon. 126, p. 1-14, 2011

CAVALCANTE, Pedro Luiz. Orçamento por Desempenho: uma análise comparativa do modelo de avaliação dos programas governamentais no Brasil e nos Estados Unidos. REGE Revista de Gestão, v. 17, n. 1, p. 13-25, 2010.

DANTAS, JOSÉ MARILSON MARTINS. Sistema de custos para organizações de serviços complexos: o caso do setor público. In: Congresso Consad de Gestão Pública. 2014.

DE FREITAS BOULLOSA, Rosana. Gestão social e Avaliação: Fascículo 12. 2017

GIACOMONI, James. Orçamento público. 14ª edição. São Paulo: Editora Atlas, 2002.

GIL, Antonio Carlos et al. Como elaborar projetos de pesquisa. São Paulo: Atlas, 2002.

HOWARD S. BECKER. Falando da sociedade – ensaio sobre as diferentes maneiras de representar o social, editora Zahar, 1ª edição, 2009.

LÚCIO, Magda de Lima; DANTAS, José Marilson Martins. Gestão, Custos e Governança Pública-Desenvolvimento Nacional Baseado em Public Intelligence (PI). NAU Social, v. 9, n. 17, 2018.

LUNELLI, Reinaldo Luiz. Portal de contabilidade. A elaboração do orçamento público. Disponível em <http://www.portaldecontabilidade.com.br/tematicas/orcamentopublico.htm> Acesso em 15/09/2020.

MACHADO JR, José Teixeira. A experiência brasileira em orçamento-programa-uma primeira visão. Revista de Administração Pública, v. 46, n. 4, p. 1157-1175, 2012.

MACHADO JR, José Teixeira. A experiência brasileira em orçamento-programa-uma primeira visão. Revista de Administração Pública, v. 46, n. 4, p. 1157-1175, 2012.

MACHADO, Nelson. Sistema de informação de custo: diretrizes para integração ao orçamento público e à contabilidade governamental. Enap. Brasília, 2002.

MAIELLO, Antonella; BRITTO, Ana Lucia Nogueira de Paiva; VALLE, Tatiana Freitas. Implementação da Política Nacional de Resíduos Sólidos. Revista de Administração Pública, v. 52, n. 1, p. 24-51, 2018.

MATOS, Franco. Avaliação comparativa das atividades de microcrédito Brasil e Bolívia. Cadernos PROLAM/USP, v. 2, n. 2, p. 01-32, 2003.

MENDES, Áquilas. A longa batalha pelo financiamento do SUS. Saúde Soc., v. 22, n. 4, p. 987-993, 2013.

MINISTÉRIO DA SAÚDE. Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público 7ª Edição, 2017. Disponível em:  
[http://portaria3992.saude.gov.br/images/legislacao/MCASP\\_7\\_edicao\\_Versao\\_Republicacao\\_2017\\_06\\_02.pdf](http://portaria3992.saude.gov.br/images/legislacao/MCASP_7_edicao_Versao_Republicacao_2017_06_02.pdf).

PEIXOTO, Anne Augusta Affiune; PEIXOTO, André Guimarães. Restos A Pagar – Um Procedimento Contábil Legalmente Instituído com Severas Implicações no Equilíbrio Orçamentário. In: Anais do Congresso Internacional de Desempenho no Setor Público. 2017.

PEREIRA, J. M. Finanças Públicas: a política orçamentária no Brasil. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

PIRES, José Santo Dal Bem; MOTTA, Walmir Francelino. A evolução histórica do orçamento público e sua importância para a sociedade. Enfoque: Reflexão Contábil, v. 25, n. 2, p. 16-25, 2006.

PISCITELLI, Roberto Bocaccio; TIMBÓ, Maria Zulene Farias. Contabilidade pública. Editora Atlas SA, 2012.

REZENDE, Fernando; CUNHA, Armando Santos Moreira da. O orçamento dos brasileiros: por que ele não desperta maior interesse?. FGV Projetos, 2014.

REZENDE, Fernando; CUNHA, Armando. A Reforma esquecida II—Obstáculos e caminhos para a reforma do processo orçamentário. Rio de Janeiro: FGV Editora, 2014

SILVA, Clariovaldo Enias Tavares da et al. Execução orçamentária: um estudo sobre a inscrição de restos a pagar nas universidades federais do Nordeste. 2014.

SILVA, Clariovaldo Enias Tavares da et al. Execução orçamentária: um estudo sobre a inscrição de restos a pagar nas universidades federais do Nordeste. XIV Colóquio Internacional de Gestão Universitária – CIGU. Santa Catarina: 2014.

SILVA, Wilson Roberto da. *Aspectos normativos, contábeis e orçamentários dos restos a pagar na Administração Pública Federal*. 2008. 93f. Trabalho de Conclusão de Curso (Especialização em Orçamento Público) — Instituto Serzedello Corrêa (TCU), Centro de Formação, Treinamento e Aperfeiçoamento (Câmara dos Deputados), Universidade do Legislativo Brasileiro, Senado Federal. Brasília: 2008.

SIOP. Manual Técnico do Orçamento 2020, Ministério da Economia, 2020. Disponível em: <https://www1.siop.planejamento.gov.br/mto/lib/exe/fetch.php/mto2020:mto2020-versao8.pdf>. Acesso em:

TEIXEIRA, A. F. Gestão Orçamentária e financeira: apostila, Brasília: ENAP, 2014. 65p. Disponível em:

[https://repositorio.enap.gov.br/bitstream/1/2206/1/1.%20Apostila\\_Gest%C3%A3o\\_Or%C3%A7ament%C3%A1ria\\_Financeira.pdf](https://repositorio.enap.gov.br/bitstream/1/2206/1/1.%20Apostila_Gest%C3%A3o_Or%C3%A7ament%C3%A1ria_Financeira.pdf). Acesso em: 01/08/2020.

VASCONCELOS, Cássia Cardoso de Carvalho et al. Os impactos financeiros dos restos a pagar na execução orçamentária e financeira das IFES da região Centro-Oeste no período de 2008 a 2016, 2018.

VASCONCELOS, Cássia Cardoso de Carvalho et al. Os impactos financeiros dos restos a pagar na execução orçamentária e financeira das IFES da região Centro-Oeste no período de 2008 a 2016. 2018

VIEIRA, Fabiola Sulpino. Implicações de decisões e discussões recentes para o financiamento do Sistema Único de Saúde. Saúde em Debate, v. 40, p. 187-199, 2016.

VIEIRA, Fabiola Sulpino; PIOLA, Sérgio Francisco. Restos a pagar de despesas com ações e serviços públicos de saúde da União: impactos para o financiamento federal do Sistema Único de Saúde e para a elaboração das contas de saúde. Texto para Discussão, 2016.

VIEIRA, Fabiola Sulpino; SANTOS, Maria Angelica Borges dos. Contingenciamento do pagamento de despesas e restos a pagar no orçamento federal do SUS. Revista de Administração Pública, v. 52, n. 4, p. 731-739, 2018.